

Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal

PRESENTATION

L'application de la loi fiscale et la lutte contre la fraude, qui prive l'Etat d'au moins 25 Md€ de recettes par an⁹⁸, constituent des enjeux majeurs pour les finances publiques.

Le contrôle fiscal est aussi nécessaire pour que l'égalité des citoyens et des entreprises devant la loi soit respectée. Il doit permettre de recouvrer les droits éludés (finalité budgétaire), de sanctionner les irrégularités intentionnelles (finalité répressive) et d'inciter l'ensemble des contribuables au civisme fiscal (finalité dissuasive). La législation fiscale est complexe et, pour atteindre ces objectifs, il faut des méthodes et une organisation efficaces.

La Cour publie ici les résultats d'une enquête menée dans les services locaux de la direction générale des finances publiques (DGFIP), qui recouvrent 88 % des recettes fiscales de l'Etat et des collectivités locales. Ses observations visent à répondre aux questions suivantes : comment sont programmés les contrôles ? Quels sont les objectifs des vérificateurs et que vérifient-ils ? Quelles informations et quels outils utilisent-ils ? Comment sont prises et justifiées les décisions ? Quels sont les contrôles exercés sur les agents des services fiscaux ? L'organisation des services est-elle adaptée aux enjeux ? Tous les contribuables sont-ils traités de la même façon ? Quelles sanctions sont appliquées ? Quel est le rendement financier du contrôle fiscal ?

98) Selon l'estimation du Conseil des prélèvements obligatoires donnée dans son rapport de mars 2007 « la Fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle » qui repose largement sur une extrapolation des résultats des contrôles fiscaux et était considérée comme basse par le conseil.

Les contrôles fiscaux prennent deux formes principales, les « contrôles sur pièces » et les « contrôles fiscaux externes », qui utilisent des méthodes et suivent des procédures différentes.

Les deux principales formes de contrôle

Les **contrôles sur pièces** sont effectués sur la base des déclarations des contribuables et de documents que l'administration peut obtenir de tierces personnes. Ils visent à remédier à l'absence de déclaration, notamment en relançant les défaillants, et à corriger les erreurs et irrégularités ponctuelles affectant les déclarations déposées. Les contribuables n'en sont informés que si les services leur demandent une information ou leur notifient un rappel.

Les **contrôles fiscaux externes**, vérifications de comptabilités pour les entreprises et examens de situation fiscale personnelle pour les particuliers, sont notifiés aux contribuables et suivent des procédures strictement codifiées. Lorsqu'il s'agit d'entreprises, les vérificateurs se rendent généralement sur place. Lorsqu'il s'agit de particuliers, les entretiens ont plutôt lieu dans les locaux de l'administration. Ils peuvent porter sur l'ensemble des revenus et du patrimoine et tous les impôts dus.

Les contrôles relèvent de plusieurs catégories de services.

Le contrôle sur pièces est effectué par les directions des services fiscaux (DSF), de compétence départementale⁹⁹, pour les particuliers et la plupart des entreprises ; pour les 35 000 plus grandes, il relève de la direction des grandes entreprises, de compétence nationale.

Le contrôle externe des entreprises est effectué en fonction de leur chiffre d'affaires, par les directions des services fiscaux pour les petites, par dix directions de contrôle fiscal (DIRCOFI) de compétence interrégionale pour les moyennes et par une direction des vérifications nationales et internationales pour les plus grandes. Le contrôle externe des particuliers est partagé, selon le montant des revenus du contribuable et la complexité du dossier, entre les directions des services fiscaux, les directions de contrôle fiscal et une direction nationale des vérifications de situations fiscales.

99) Il y en a généralement une par département et elles sont en cours de fusion avec les trésoreries générales dans des directions départementales des finances publiques.

Les enjeux du contrôle fiscal

52 000 contrôles fiscaux externes ont été réalisés en 2008, dont 47 800 vérifications d'entreprises (1,4 % des entreprises recensées) et 4 200 examens de situations fiscales personnelles (0,013 % des ménages). Les contrôles sur pièces se comptent en centaines de milliers et sont deux fois plus nombreux sur l'impôt sur le revenu que sur l'impôt sur les sociétés et la TVA. Ces contrôles ont mobilisé 12 400 agents de la DGFIP (sur un total de 127 000).

Les droits rappelés et les pénalités appliquées se sont élevés en 2008 à 9,6 Md€ pour le contrôle externe et 6,1 Md€ pour le contrôle sur pièces, soit 15,7 Md€ au total ou 4,1 % des impôts et taxes prélevés par l'Etat et les collectivités locales. Toutefois, une part très importante de ces montants n'est pas recouvrée (cf. plus loin).

Les directions des services fiscaux, les directions de contrôle fiscal et la direction des grandes entreprises réalisent ensemble la totalité des contrôles sur pièces et 96 % des contrôles externes. L'enquête de la Cour a été menée dans treize directions des services fiscaux, quatre directions de contrôle fiscal et la direction des grandes entreprises¹⁰⁰. Outre une analyse systématique des différentes procédures, les rapporteurs ont examiné plusieurs centaines de dossiers de contribuables contrôlés, ménages et entreprises, et se sont entretenus avec une centaine d'agents. Les observations de la Cour résultent à la fois de l'examen des dossiers, des entretiens, de la documentation générale sur le contrôle fiscal et de la procédure contradictoire menée avec la DGFIP.

Les contrôles relatifs aux opérations internationales, notamment ceux qui portent sur la détention non déclarée d'avoirs et revenus à l'étranger, relèvent pour la plupart des directions à compétence nationale non couvertes par cette enquête. De nombreuses initiatives ont été prises par le Gouvernement en 2009 dans ce domaine et il est trop tôt pour en mesurer les résultats ; ce sujet n'est en conséquence pas traité dans ce rapport. Les résultats globaux des directions à compétence nationale ont néanmoins été analysés sur une base statistique et, sauf mention contraire, les observations suivantes concernent l'ensemble des contrôles fiscaux.

100) Elle n'a pas porté sur les contrôles de la direction générale des douanes et droits indirects sur les droits qu'elle collecte (les droits de douane, les accises sur le tabac, les alcools et les produits pétroliers ainsi que la TVA extracommunautaire).

I - Les méthodes et l'organisation

A - Des outils de programmation à moderniser

1 - Une exploitation encore insuffisante des déclarations

a) Les contrôles sur pièces des particuliers

Les déclarations déposées font l'objet d'une rapide vérification au moment de leur saisie, visant à mettre en évidence des erreurs manifestes ou l'absence de pièces obligatoires. Ce type de contrôle est en principe systématique pour les demandes de remboursement et dégrèvement. Il peut donner lieu à des rectifications amiables. Par ailleurs des relances sont adressées aux contribuables apparemment défailants, comme ceux qui ne font pas de déclaration après en avoir déposé une l'année précédente. Les rectifications amiables et la relance des défailants représentent 34 % des contrôles sur pièces des particuliers en 2008.

Pour 18 % d'entre eux, les contrôles sur pièces sont programmés à partir du repérage des déclarations montrant une discordance entre le revenu déclaré par le contribuable et celui transmis par l'organisme qui le lui a versé. L'automatisation du transfert des données par les entités qui versent les revenus permet de préremplir les déclarations, accroît la productivité des contrôles et dégage des moyens pour une programmation fondée sur une analyse des risques posés par chaque déclaration.

Une analyse de risque très sommaire est d'abord effectuée par les agents qui saisissent les déclarations déposées par les contribuables. Lorsqu'ils détectent une anomalie, ils peuvent cocher une « case K » dans le système informatique permettant ensuite aux agents affectés au contrôle sur pièces de procéder aux investigations nécessaires. Toutefois, les premiers doivent saisir rapidement les déclarations et n'ont pas le temps de les examiner suffisamment. Les seconds reçoivent donc de très longues listes de déclarations impossibles à toutes contrôler et qui, en fait, ne posent souvent aucun problème. Le développement des télédéclarations réduit les saisies et les occasions de cocher cette case K, mais cette méthode est encore à l'origine de 14 % des contrôles sur pièces malgré son efficacité limitée.

L'administration centrale encourage les agents à programmer les contrôles sur pièces en utilisant des logiciels d'analyse des déclarations, disponibles dans une base de données¹⁰¹. La part des contrôles sur pièces programmés avec ces outils augmente régulièrement mais n'atteint encore que 19 % en 2008¹⁰². En outre, les agents utilisent moins le logiciel promu par la DGFIP qu'une application plus ancienne et moins performante, mais à laquelle ils sont habitués.

b) Les contrôles externes

La programmation des contrôles fiscaux externes des particuliers a deux sources principales : les contrôles sur pièces des personnes physiques à l'issue desquels un contrôle externe est décidé pour pouvoir mener des investigations plus approfondies ; les contrôles externes d'entreprises qui mettent en évidence des recettes prélevées et non déclarées par leurs dirigeants.

La programmation des contrôles externes des entreprises repose, elle, souvent sur des bases de données comptables et des logiciels d'analyse des risques. Ces outils sont de plus en plus nécessaires car l'informatisation des comptabilités et le recours à des prestataires de services comptables rendent de plus en plus difficile de détecter des anomalies à partir des seules informations trouvées dans une déclaration.

Ces outils permettent notamment de comparer les ratios comptables de l'entreprise contrôlée avec ceux des entreprises de la même branche en cherchant des anomalies. Ces analyses supposent de connaître les particularités de chaque secteur, mais les monographies sectorielles mises à la disposition des agents sont souvent insuffisantes ou anciennes (parfois 15 ans). Elles souffrent aussi des faiblesses générales des outils informatiques de programmation.

Enfin, les services procèdent, souvent dès la programmation des contrôles, à un « pastillage » consistant à repérer les contribuables « à profil pénal » et à faire suivre le contrôle par une cellule spécialisée qui veille à la solidité juridique des dossiers. Cette pratique peut être justifiée par le besoin de rassembler des informations particulières nécessaires aux poursuites pénales. Elle peut cependant conduire à un biais de sélection, dès avant le contrôle et sur la base de considérations a priori, des dossiers transmis au juge pénal. S'il est utile de repérer ces dossiers dès la

101) Application développée dans le cadre du programme « Copernic » (cf. plus loin).

102) Les 15 % d'autres contrôles sur pièces qui ne relèvent pas des procédures précédentes résultent d'autres méthodes de programmation, comme l'examen systématique des dossiers à « fort enjeu » tous les trois ans (cf. plus loin).

programmation, il conviendrait que le pastillage s'appuie sur des méthodes robustes favorisant une analyse objective des risques.

c) Les limites des outils informatiques

Du fait de règles d'habilitation établies pour respecter la loi informatique et libertés, les agents ne connaissent souvent que les données relatives aux contribuables de leur département, ce qui est très restrictif pour faire des analyses statistiques quand les catégories de contribuables concernées ont de faibles effectifs. Ces limites départementales peuvent être levées, mais en utilisant des procédures qu'ils hésitent à appliquer parce qu'ils les trouvent trop lourdes.

Surtout, les bases de données utilisées, en contrôle externe ou sur pièces des particuliers et des entreprises, ont des défauts communs : tris sur plusieurs critères¹⁰³ difficiles ; mises à jour tardives ; données enregistrées depuis peu de temps¹⁰⁴ ; absence de saisie de certains éléments des déclarations (déclaration de revenus fonciers, annexes à la déclaration à l'ISF...) ; informations saisies trop synthétiques pour être exploitées efficacement¹⁰⁵.

2 - L'exploitation mal coordonnée des informations des tiers

a) Les informations transmises par les autres services publics

Les informations utilisées proviennent aussi des autres services publics. Les brigades de recherche exploitent ainsi les jugements des tribunaux en y cherchant des indices d'activités non déclarées. La coopération entre administrations est toutefois insuffisante.

La DGFIP et la direction générale des douanes et droits indirects appartiennent au même ministère et ont chacune une responsabilité fiscale, partagée pour la TVA. Leur collaboration est ancienne mais, en pratique, peu fructueuse. Moins de 1 % des droits rappelés par la DGFIP résulte d'informations transmises par les Douanes et la DGFIP ne connaît pas les suites données aux informations qu'elle transmet. Le programme Copernic de modernisation des systèmes d'information sur les recettes fiscales ne concerne que la DGFIP (cf. plus loin).

103) Par exemple, le croisement des fichiers des contribuables déclarant des revenus fonciers et une réduction d'impôt particulière et qui ne sont pas imposés.

104) Une base très utile a été constituée avec les informations contenues dans les actes transmis par les notaires, mais seuls les actes postérieurs à 2004 sont enregistrés.

105) Si le contribuable possède plusieurs biens immobiliers, connaître son seul revenu foncier net total ne permet pas de faire une analyse suffisamment précise.

La collaboration avec les organismes sociaux est plus récente et le constat est semblable. Les droits et taxes rappelés grâce aux informations transmises par ces organismes représentent moins de 0,5 % des droits rappelés par la DGFIP, laquelle ne connaît pas les suites données aux renseignements qu'elle fournit.

Des comités locaux de coordination ont été mis en place dans la dernière décennie, mais les responsables locaux des services fiscaux doutent de leur utilité, notamment parce que les administrations concernées ont des objectifs et méthodes trop différents et parce que le partage de l'information sur des sujets sensibles leur paraît présenter des risques de fuites. En conséquence, la coopération se fait sur la base de relations personnelles et revêt un caractère aléatoire et éphémère. Il faudrait donc inciter plus fortement les services locaux à coopérer, par exemple inclure cette coopération dans les plans pluriannuels de contrôle fiscal.

En 2008, une délégation nationale à la lutte contre la fraude a été créée, dont le bilan ne peut pas être encore établi. En outre, le développement d'actions coordonnées dans le cadre de la lutte contre la délinquance dans les quartiers sensibles a été annoncé.

b) Les autres sources d'information

Les services fiscaux disposent également des informations demandées à des tiers en utilisant leur droit de communication ou obtenues en utilisant leurs droits d'enquête ou de visite. Leurs pouvoirs sont certes encadrés et limités : le droit de visite est soumis au contrôle du juge. Le droit d'enquête ne concerne que la facturation. Le droit de communication ne porte que sur des informations ponctuelles et ne peut pas permettre au service d'avoir une vision globale des revenus et du patrimoine d'un contribuable, sauf dans le cadre réglementé d'un contrôle fiscal externe. Il reste que les services fiscaux peuvent obtenir beaucoup d'informations.

En outre, le développement d'internet leur ouvre un immense champ d'investigations, mais les agents des services de recherche font plus facilement des enquêtes de terrain, ce qui est utile pour détecter des travaux non déclarés, que des recherches approfondies sur internet.

La difficulté est surtout de faire le tri dans cette masse d'informations pour garder celles qui ont un intérêt dans la perspective d'un contrôle. Pour avoir la capacité d'analyse nécessaire à ce tri, il faudrait que les agents des services de recherche aient une qualification plus élevée et plus diversifiée, avec une participation suffisante d'agents de catégorie A.

B - Une efficacité limitée des outils et méthodes au regard de la difficulté des contrôles

1 - Les limites du contrôle sur pièces des particuliers

Ce type de contrôle consiste d'abord à rapprocher la déclaration du contribuable et les informations obtenues de tiers, puis à interroger le contribuable sur les éventuelles discordances. Il conduit aussi à demander des justificatifs pour certains éléments de la déclaration (notamment les déductions de charges, réductions et crédits d'impôts).

Si les justificatifs demandés sont nombreux pour certaines opérations comme le versement d'une pension alimentaire, ils peuvent être insuffisants pour d'autres opérations dont l'enjeu est plus important, comme les investissements outre-mer¹⁰⁶. En outre, l'administration se contente souvent d'un document édité par un tiers, parfois inconnu, et non signé, sans chercher à vérifier la qualité de cette information.

Dans un des cas examinés, un contribuable ayant déduit une pension alimentaire de 1000 € s'est vu demander les copies de tous les relevés bancaires justifiant son paiement ; dans un autre cas, le contribuable a obtenu une réduction d'impôt de 23 000 € pour investissement outre-mer sur la seule foi d'une attestation, non signée, relative au seul montant de l'investissement et émanant du gérant d'une société en nom collectif des Antilles sur laquelle le vérificateur n'a cherché aucune information.

Depuis plusieurs années, les contrôles sur pièces sont effectués tous les trois ans et renforcés sur les déclarations relatives à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune (ISF) des particuliers dont les revenus dépassent 200 000 € ou dont l'actif brut dépasse 2 500 000 € (dossiers dits « à fort enjeu »). L'administration centrale incite les directions des services fiscaux à pratiquer un « contrôle corrélé » de leurs revenus et de leur patrimoine. Cette démarche est utile, notamment parce qu'elle entraîne une coopération des services en charge des impôts sur le revenu, d'une part, et sur le patrimoine, d'autre part, qui étaient jusque là cloisonnés.

Ces contrôles corrélés se heurtent toutefois à des limites d'autant plus notables que leur développement est au cœur de la modernisation du contrôle sur pièces et qu'ils sont désormais étendus aux contribuables qui ne sont pas dits « à fort enjeu ».

106) Cf. chapitre de ce rapport sur le dispositif « Girardin » et ses enjeux.

a) Le contrôle corrélé des revenus et du patrimoine

Les agents doivent remplir des tableaux en y portant les revenus et dépenses du contribuable sur les trois derniers exercices ainsi que l'état de son patrimoine à la fin de ces exercices, de sorte à pouvoir déceler des anomalies donnant lieu à investigations. Cependant, les services ignorent généralement l'essentiel des dépenses des contribuables et ne tiennent pas compte de la variation du prix des actifs. Les tableaux ne peuvent donc pas être remplis complètement et il est difficile d'en tirer des conclusions.

Celles qui en sont tirées peuvent de plus être erronées. Alors que la hausse des prix des actifs de 1997 à 2008 devait conduire les contribuables à relever les valeurs déclarées, la méthode suivie a conduit à considérer comme « *a priori normale* » une stabilité de ces valeurs déclarées et « *a priori anormale* » une hausse (considérée comme l'indice de revenus occultes).

Quand ces bilans montrent des incohérences, le contrôle sur pièces permet difficilement de les expliquer. En effet, si les agents peuvent se livrer en interne à des analyses globales des revenus et du patrimoine, ils ne peuvent avoir accès à des informations externes permettant de les compléter pour obtenir une vision globale (notamment l'ensemble des relevés bancaires)¹⁰⁷, sauf à notifier un contrôle externe et, même s'ils en ouvrent un, leurs pouvoirs restent limités. En effet, selon la jurisprudence, l'administration ne peut pas demander à un contribuable, objet d'un tel contrôle, d'expliquer l'écart entre ses revenus déclarés et les ressources apparaissant dans ses relevés bancaires si les seconds ne sont pas au moins deux fois supérieurs aux premiers.

b) Les limites spécifiques au contrôle de l'ISF

Les redressements en contrôle sur pièces ne peuvent donc porter que sur des points précis, par exemple la valeur d'un actif déclaré à l'ISF. Or, si on met à part les biens cotés et ceux pour lesquels le contribuable a effectué une transaction récente, la valorisation de ces actifs est délicate.

Les services disposent de bases de données sur les biens immobiliers mais elles sont limitées : exhaustivité et qualité insuffisantes; accès souvent restreint aux biens situés dans le département de l'agent qui

107) Ils peuvent seulement demander aux banques les relevés correspondant à des opérations ponctuelles.

fait la recherche¹⁰⁸. La Cour a déjà souligné le manque de fiabilité des données utilisées pour asseoir les impôts locaux sur la valeur cadastrale des biens immobiliers¹⁰⁹. De plus, il est souvent difficile de trouver des biens rigoureusement comparables à ceux qui font l'objet du contrôle.

Les droits rappelés au titre de l'ISF (273 M€, soit 6,5 % de son produit en 2008) résultent essentiellement de la relance de contribuables qui ont omis de déposer une déclaration alors que la possession de certains biens les place manifestement au-dessus du seuil d'imposition à cet impôt. La forte hausse du prix des actifs de 1997 à 2007 a accru le rendement de ces relances mais, une fois la déclaration déposée, le contrôle des valeurs déclarées est insuffisant. Les droits rappelés au titre de ce contrôle des valeurs se sont limités à environ 50 M€ en 2008.

Les méthodes de valorisation des biens loués à partir des revenus et d'un taux de rendement de référence pourraient être davantage utilisées par les vérificateurs, même si elles sont limitées par les difficultés d'application des taux de référence à des cas particuliers.

2 - Les difficultés du contrôle externe des entreprises

Trois domaines de contrôle posent des difficultés particulières dans les directions des services fiscaux et les directions de contrôle fiscal. Les méthodes utilisées par les directions à compétence nationale n'ont pas été examinées.

a) *Le contrôle des comptabilités informatisées*

Dans une note de 2005, la DGFIP écrivait que « *la quasi-totalité des comptabilités est tenue au moyen de logiciels comptables dont la souplesse d'utilisation crée un risque accru de non-conformité* ». On trouve, notamment dans certaines PME, des logiciels « *permissifs* » qui enregistrent correctement les données nécessaires à la gestion mais, si le commerçant actionne une fonction facultative, en font disparaître une partie lorsqu'elles sont transférées vers les modules comptables, tout en donnant aux comptes produits une apparence normale. Une liste de ces logiciels a été diffusée dans les services il y a quelques années, mais elle n'a pas été mise à jour et les agents ont du mal à les détecter.

108) Pour des raisons tenant à la qualité et à l'exhaustivité des données transmises ou des données saisies, aux défauts des systèmes informatiques ou encore à des habilitations limitées des agents à la consultation de ces données.

109) Rapport public annuel de 2009 ; chapitre sur « l'assiette des impôts locaux ».

Les services se sont certes vu attribuer un logiciel assez efficace pour traiter les données informatisées des entreprises et repérer les irrégularités. Cependant, le nombre de licences est limité (souvent une par département), le nombre d'agents formés à ce logiciel n'est guère plus élevé, alors que cet outil est difficile à maîtriser, et ces agents n'y consacrent qu'une partie de leur activité.

La procédure légale de contrôle des comptabilités informatisées étant au surplus difficile à mettre en œuvre, elle est appliquée dans seulement 4 % des contrôles externes en direction des services fiscaux (21 % en direction du contrôle fiscal).

Malgré les efforts de l'administration centrale, l'adaptation du contrôle fiscal à l'informatisation des entreprises est ainsi très insuffisante. La Cour prend acte des mesures annoncées par la DGFIP à la suite de son enquête pour corriger cette carence (formation des agents, achat de licences informatiques, recensement des logiciels permissifs...).

b) Les reconstitutions de recettes et de résultats

Après avoir démontré que la comptabilité d'une entreprise n'est pas probante, le vérificateur peut en reconstituer le chiffre d'affaires et le résultat. Si les informations transmises par des tiers (relevés bancaires...) ne suffisent pas, il doit utiliser des données de gestion fragmentaires internes à l'entreprise¹¹⁰, alors même que la comptabilité de celle-ci a été rejetée. Pour tenter de reconstituer le résultat d'une entreprise sur la base de ces informations, les vérificateurs doivent faire des hypothèses parfois très fortes sur la valeur de certains paramètres. Dans un des dossiers examinés, le calcul effectué par le vérificateur était erroné¹¹¹. La diversification des produits offerts par chaque entreprise rend ce problème encore plus difficile à résoudre.

Or les supports méthodologiques fournis par l'administration centrale sont insuffisants et les agents doivent consulter les fiches de méthode mises en ligne sur le réseau Intranet de la DGFIP par les autres services territoriaux. Ils sont alors confrontés à une pléthore de documents dont la qualité n'est au surplus pas toujours assurée.

110) La jurisprudence empêche souvent de prendre des ratios statistiques.

111) Ces reconstitutions de résultat reviennent à résoudre un problème mathématique souvent difficile et les agents n'y sont pas toujours bien formés.

c) Le contrôle des opérations internationales

Ces contrôles sont surtout effectués par les directions nationales, mais ils relèvent aussi des directions de contrôle fiscal et représentent, par exemple, 11 % des contrôles externes de celle de l'interrégion Nord. Les directions des services fiscaux sont beaucoup moins concernées.

Les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe implantées dans différents pays peuvent être fixés de telle sorte qu'ils contribuent à augmenter les bénéfices dans les sociétés soumises à une fiscalité plus favorable et à les réduire dans les autres. Les « prix de transfert » biaisés constituent le principal moyen d'optimisation ou de fraude fiscale utilisé par les groupes internationaux et la mondialisation de l'économie ne peut qu'entraîner leur développement. Or, leur contrôle suppose de pouvoir déterminer un « juste prix », ce qui est en pratique très difficile dans la plupart des cas. Les directions de contrôle fiscal sont très démunies et n'opèrent en général des redressements que dans des cas très simples.

La fraude à la TVA intracommunautaire représente des montants considérables. Comme l'écrit la DGFIP dans une note du 7 mai 2008 sur ce sujet, « *la difficulté intrinsèque à détecter les réseaux, le nombre finalement modeste des vérifications entreprises et leur faible rendement en termes de recouvrement de l'impôt ne peuvent être ignorés* » (cf. plus loin sur le recouvrement).

Les initiatives qui ont été prises récemment, pour renforcer le contrôle des prix de transferts et la coopération internationale dans la lutte contre les fraudes à la TVA, doivent être accentuées.

3 - Des outils et méthodes foisonnants

Les outils et méthodes diffusés par la DGFIP dans les services ne s'adaptent pas assez vite aux besoins des agents et il en résulte un foisonnement d'outils locaux assurant des fonctions semblables.

La mutualisation des informations et des expériences se fait souvent au niveau interrégional où des groupes de travail cherchent des solutions aux mêmes problèmes. L'administration centrale a certes fait récemment un effort important pour diffuser des « boîtes à outils » du contrôle sur pièces, mais les agents ont parfois du mal à les utiliser et il reste à construire une boîte à outils du contrôle fiscal externe. La modernisation des outils et méthodes doit donc être accélérée. Sur les questions les plus complexes, comme les prix de transfert, des pôles

d'expertise nationaux devraient être créés pour assister les services locaux et traiter les dossiers les plus lourds.

4 - Des systèmes informatiques encore non intégrés

La DGFIP développe depuis quelques années un programme, intitulé Copernic, de refonte de l'ensemble des systèmes d'information sur les recettes fiscales¹¹². Si Copernic a permis de premières améliorations des outils informatiques utilisés pour programmer les contrôles des particuliers, le contrôle fiscal est encore assez largement à l'écart de ce projet fédérateur.

Les bases de données et applications dédiées au contrôle fiscal sont multiples, parfois redondantes, non articulées entre elles et avec les systèmes utilisés dans le cadre de la gestion, du recouvrement et du contentieux de l'impôt. Il faudra attendre la mise en œuvre d'un projet de « *dossier unique de contrôle* », dont le lancement n'est pas encore décidé, pour que toutes ces informations et applications soient regroupées et pour que les vérificateurs aient une vision intégrée et complète des opérations de contrôle.

C - Une organisation complexe

La DGFIP est engagée dans une vaste opération de fusion au niveau local des directions des services fiscaux et des trésoreries qui aura notamment pour avantage de rapprocher l'assiette et le recouvrement de l'impôt. L'organisation du contrôle fiscal n'a pour le moment été touchée par cette réforme qu'à travers une meilleure coordination entre les équipes chargées du contrôle et du recouvrement des créances qui en sont issues.

1 - Les défauts du pilotage du contrôle fiscal

L'administration centrale donne aux services locaux des objectifs quantifiés (nombre de contrôles à finalité répressive...) et des orientations qualitatives générales, mais ne leur indique pas d'axes prioritaires de programmation des contrôles sur des dispositions fiscales ou des secteurs particuliers. Il serait cependant utile qu'elle oriente plus précisément leurs travaux, par exemple vers le contrôle de certains dispositifs dérogatoires.

112) Cf. communication de la Cour sur Copernic à la commission des finances du Sénat (septembre 2009).

De tels axes de programmation sont définis dans des programmes interrégionaux pluriannuels établis par les délégués interrégionaux du directeur général. Il n'existe cependant aucun lien hiérarchique entre ceux-ci et les directeurs du contrôle fiscal qui sont chargés du contrôle externe des contribuables de taille moyenne dans la même zone géographique. De plus, ni les délégués interrégionaux, ni les directeurs du contrôle fiscal n'ont autorité sur les directeurs départementaux des services fiscaux. Un renforcement du rôle des directeurs du contrôle fiscal, notamment pour piloter la recherche et la programmation des contrôles, serait souhaitable.

2 - Une organisation des directions des services fiscaux à faire évoluer

L'organisation des directions des services fiscaux distingue trois services qui assurent à la fois la gestion des impôts et le contrôle sur pièces : les centres des impôts pour ce qui concerne la fiscalité des revenus des particuliers ; les services dits de « fiscalité immobilière » pour ce qui concerne les impôts sur le patrimoine ; les services des impôts des entreprises. Le contrôle externe est confié à des brigades indépendantes de ces services. Cette organisation pose deux problèmes.

D'une part, les tâches de gestion sont prioritaires et accaparent les agents au détriment du contrôle sur pièces. Or, celui-ci peut être mieux séparé de la gestion car il a vocation à s'appuyer plus souvent sur des méthodes d'analyse des risques et moins sur les anomalies repérées par les agents de gestion. Depuis quelques années, les agents chargés des contrôles sur pièces complexes sur les entreprises sont ainsi affectés à des unités extérieures aux services des impôts des entreprises, mais ce mouvement est à peine amorcé pour ce qui concerne les impôts des particuliers.

D'autre part, ces trois services, spécialisés par catégories d'impôts, sont cloisonnés. Or, le contrôle d'un chef d'entreprise, par exemple, suppose pour être efficace d'examiner simultanément la déclaration à l'impôt sur les sociétés de son entreprise, sa déclaration à l'impôt sur le revenu et sa déclaration éventuelle à l'ISF. Le contrôle sur pièces d'un « dossier à fort enjeu » suppose une collaboration entre le centre des impôts et le service de fiscalité immobilière.

L'instruction donnée aux directions des services fiscaux de faire tous les trois ans un contrôle corrélé des revenus et du patrimoine pour ces dossiers à fort enjeu a notamment pour objectif de conduire ces services à travailler ensemble. Cependant, les échanges d'information et le travail en commun sont en pratique trop limités entre ces services qui

continuent à contrôler séparément l'impôt sur le revenu et les impôts sur le patrimoine. En conséquence, les investigations ne vont pas assez loin. Des initiatives locales sont parfois prises pour y remédier, comme la création de brigades affectées au contrôle sur pièces des dossiers « à plus fort enjeu » et compétentes pour tous les impôts.

Il conviendrait d'aller jusqu'au bout de l'évolution qui se dessine ainsi depuis quelque temps sans orientations nationales. Il s'agit d'abord de séparer plus complètement les unités chargées de la gestion et des contrôles sur pièces les plus simples, d'une part, et des contrôles sur pièces complexes, d'autre part. Il conviendrait ensuite de regrouper les unités chargées de ces derniers, de façon notamment à avoir une approche globale des dossiers à fort enjeu.

II - Les résultats

A - L'inégale intensité du contrôle fiscal

1 - Une programmation couvrant inégalement le tissu fiscal

L'enquête de terrain menée par la Cour confirme l'inégale couverture du tissu fiscal par les contrôles externes¹¹³. Il est ainsi manifeste que les agriculteurs sont très rarement contrôlés (ils ont chaque année une chance sur 666 d'être contrôlés dans l'interrégion Nord). Les responsables locaux mettent en avant les particularités de la fiscalité agricole, que peu de vérificateurs maîtrisent, et le faible rendement de ces contrôles en termes budgétaire et répressif.

Une étude réalisée en Rhône-Alpes-Bourgogne sur les contrôles externes d'entreprises non agricoles de 2003 à 2007 montre un taux de contrôle particulièrement faible (inférieur à une fois tous les 250 ans sur le champ de compétence des directions des services fiscaux et une fois tous les 50 ans sur celui des directions de contrôle fiscal) sur les services juridiques, les services financiers et d'assurance, les services sociaux et de santé. Les responsables locaux mettent en avant la difficulté des contrôles sur les services juridiques et financiers, qui ont toutefois un fort rendement budgétaire quand ils sont menés jusqu'au bout. Il apparaît aussi, dans d'autres interrégions, que le secteur de l'immobilier est peu contrôlé.

113) Le conseil des prélèvements obligatoires l'avait souligné sur un plan national dans son rapport de 2007.

Plus une entreprise est petite, plus la probabilité d'être contrôlée est faible, ce qui traduit une recherche d'optimisation des moyens affectés au contrôle au regard des enjeux budgétaires mais ce qui aboutit à un très faible taux de contrôle des très petites entreprises, notamment celles qui bénéficient du régime « micro ». A taille comparable, les bénéficiaires non commerciaux sont moins contrôlés que les autres revenus professionnels.

Enfin, la couverture géographique est inégale : le taux de contrôle peut varier du simple au double entre les départements et du simple au quadruple entre les centres des impôts d'un même département.

2 - Des investigations mal connues et parfois insuffisantes

a) Une traçabilité insuffisante

Chaque contribuable, particulier ou entreprise, fait l'objet d'un dossier dans son centre de gestion des impôts. On y trouve notamment ses déclarations, les courriers et les traces des vérifications, mais le contenu de ces dossiers est en fait très divers : les déclarations sont souvent stockées ailleurs ; les éléments relatifs aux impôts sur le patrimoine sont conservés dans les services de fiscalité immobilière ; certaines pièces sont gardées par les brigades de vérification ; il arrive que des rapports se perdent. Beaucoup d'informations figurent dans des dossiers informatisés, avec des pièces scannées, mais ce n'est pas systématique et elles sont dispersées entre plusieurs applications de gestion des contrôles fiscaux.

Les investigations des vérificateurs apparaissent dans les courriers adressés au contribuable quand le contrôle a donné lieu au moins à une proposition de rectification provisoire, celle-ci devant être motivée. En contrôle externe, les agents établissent des rapports de vérification mais leur contenu s'est appauvri et, dans la plupart des cas, seules les investigations ayant eu des suites sont retracées.

L'administration centrale demande toutefois depuis 2008 aux agents chargés des contrôles sur pièces d'établir des fiches faisant la synthèse de leurs diligences mais elles ne sont pas toujours remplies et sont souvent trop synthétiques pour permettre d'apprécier la qualité des investigations. Dans certaines directions de contrôle fiscal, il est demandé depuis deux ans aux vérificateurs en contrôle externe de consigner les démarches qui n'ont pas abouti et les raisons de leur abandon. Mais les fiches remplies sont de qualité inégale, à la fois dans leur conception et dans leur utilisation pratique, d'une direction de contrôle fiscal à l'autre, et il n'existe rien de tel dans les directions des services fiscaux.

L'insuffisante traçabilité des investigations menées dans le cadre des contrôles fiscaux est un obstacle majeur au contrôle interne. La traçabilité du contrôle fiscal doit donc être améliorée.

b) Des investigations parfois trop rapides

Sous réserve de leur faible traçabilité, les investigations menées par les vérificateurs sont apparues insuffisantes, au vu des informations disponibles, dans 7 % des 507 dossiers examinés au cours de l'enquête (8 % des contrôles sur pièces et 5 % des contrôles externes). Ce taux sous-estime sans doute la réalité dans la mesure où il correspond seulement à des insuffisances manifestes.

Par exemple, un agent a contrôlé un dirigeant qui a vendu pour 4,2 M€ son entreprise pour partir en retraite. Il a constaté que ce contribuable n'avait pas déposé de déclaration d'ISF l'année suivante, alors que le seuil d'imposition est de 0,7 M€, et a clos le dossier sans suite. Peut-être ce contribuable a-t-il remboursé un prêt avec cette somme et n'était-il pas redevable de l'ISF, mais il aurait fallu le vérifier.

3 - Des impôts et dispositions fiscales très diversement contrôlés

a) Les « petits impôts » peu contrôlés

Les droits rappelés à l'issue de contrôles externes sur les entreprises portent pour 85 % sur la TVA, l'impôt sur les bénéfices et la taxe professionnelle, mais il existe un nombre considérable de « petits » impôts dont le contrôle incombe à la DGFIP et dont le produit n'est pas négligeable (10,6 Md€ pour la taxe sur les salaires ; 1,2 Md€ pour la taxe sur les véhicules de société...).

Si les vérificateurs des services locaux les prennent parfois en compte au cours des contrôles fiscaux externes et effectuent des redressements faciles, ils tendent à délaissier ces petits impôts dont ils considèrent le montant trop faible au regard des investigations à mettre en œuvre. Même en tenant compte des résultats des directions nationales, les droits rappelés, en pourcentage de leur produit, sont bien plus faibles que pour les « grands impôts », voire quasi nuls (taxes sur les salaires, le chiffre d'affaires des exploitants agricoles, les places de cinéma...).

b) Un contrôle insuffisant des dépenses fiscales

Certaines dispositions fiscales sont beaucoup moins contrôlées. En intégrant les résultats des directions nationales, les droits rappelés au titre des principales dépenses fiscales¹¹⁴ relatives à l'impôt sur les sociétés¹¹⁵ représentent moins de 1,0 % du coût de ces dispositifs, à l'exception du crédit d'impôt recherche, alors que le total des droits rappelés au titre de l'impôt sur les sociétés représente 4,6 % de son produit.

Le constat est semblable pour ce qui concerne les contrôles externes des particuliers. Les droits rappelés au titre des principales dépenses fiscales¹¹⁶, en pourcentage de leur coût, sont inférieurs au taux de rappel global au titre de l'impôt sur le revenu (1,4 %). Or, par exemple, les avantages fiscaux en faveur des investissements outre-mer présentent d'importants risques d'irrégularités¹¹⁷.

Les résultats des contrôles sur pièces sont mal connus, faute d'outils de suivi adéquats, mais les éléments recueillis laissent penser que ces déficiences du contrôle externe ne sont pas compensées par les contrôles sur pièces.

Cette faiblesse des contrôles sur les dépenses fiscales est fâcheuse dans la mesure où elles sont économiquement équivalentes à des dépenses budgétaires et devraient donc être plus strictement contrôlées.

c) L'intérêt limité de certains redressements

Les contrôles sont souvent ciblés sur le même type d'irrégularités et quatre motifs représentent 27 % des droits rappelés sur les entreprises en 2008 : environ 7 % pour les reconstitutions de chiffre d'affaire et de résultats ; 6 % pour les provisions injustifiées sur titres de participation ; 9 % pour les autres provisions injustifiées ; 4 % pour la déduction anticipée ou le non respect de la date d'exigibilité de la TVA.

Les redressements effectués sur la base des trois derniers motifs n'entraînent souvent qu'une imposition plus rapide et un gain de trésorerie ponctuel pour l'Etat. Ils sont toutefois comptabilisés pour leur valeur brute dans les statistiques du contrôle.

114) Dispositions dérogatoires au droit commun de l'impôt.

115) Exonérations, réductions et crédits d'impôts au titre de la recherche, des dons, de l'apprentissage, des zones franches et prioritaires etc.

116) Exonérations, réductions et crédits d'impôts au titre de l'assurance-vie, de l'épargne individuelle facultative, de l'immobilier locatif, des investissements outre-mer etc.

117) Cf. chapitre de ce rapport sur le dispositif « Girardin ».

4 - Une répression ciblée sur des fraudes faciles à sanctionner

La DGFIP classe un contrôle parmi ceux qui satisfont son objectif de répression des fraudes soit lorsqu'il a débouché sur des sanctions fiscales supérieures à 7500 € et à 30 % des droits rappelés, soit lorsqu'il a donné lieu à une proposition de poursuites correctionnelles. Leur part dans le total des contrôles fiscaux externes est passé de 12 % en 2000 à 18 % en 2008.

Le conseil des prélèvements obligatoires a noté que les contrôles des grandes entreprises débouchent bien moins souvent que ceux des plus petites sur des sanctions répondant à la définition des contrôles répressifs. Si la fraude intentionnelle prend des formes parfois plus difficiles à détecter dans les grandes entreprises, elle y est sans doute moins fréquente pour diverses raisons : importance des contrôles internes et audits externes, risques pour leur image en cas de condamnation...

S'agissant des particuliers, les examens, qui relèvent d'une direction nationale, de la situation fiscale des contribuables dont les revenus sont les plus élevés ou dont la situation est la plus complexe sont classés dans la catégorie répressive pour seulement 21 % d'entre eux. Or, les contrôles répressifs représentent 38 % de ces examens dans les directions des services fiscaux et les directions de contrôle fiscal qui traitent les dossiers moins importants et plus simples. Comme les particuliers contrôlés par la direction nationale ne fraudent sans doute pas moins que les autres, les irrégularités apparaissent inégalement sanctionnées selon les catégories de contribuables.

Les plaintes pour fraude fiscale déposées par l'administration auprès des juridictions pénales sont passées de 860 en 2000 à 992 en 2008. Cependant, cette progression résulte entièrement de l'augmentation des plaintes visant des entrepreneurs du bâtiment (319 en 2008 contre 112 en 2000), qui représentent près du tiers des plaintes en 2008. Une part très élevée de ces plaintes concerne des maçons originaires d'un même pays méditerranéen dont la surreprésentation peut avoir deux causes : ils mettent en œuvre des schémas de fraude simples et, de fait, ils se défendent peu.

La part du bâtiment dans les plaintes résulte certes en partie de l'importance de l'économie souterraine dans ce secteur, mais la sous-déclaration est aussi très forte dans des secteurs comme l'agriculture (4 plaintes en 2008) ou les hôtels, cafés et restaurants (47).

5 - Mieux inciter à effectuer les contrôles plus difficiles

Les objectifs et indicateurs de performance retenus par la DGFIP s'inscrivent surtout dans des finalités budgétaire et répressive. Le seul objectif relevant d'une finalité dissuasive est de contrôler sur pièces l'ensemble des particuliers « à fort enjeu » sur trois ans. Il est facile à atteindre dans la mesure où les investigations réelles sont parfois limitées et où un dossier peut être considéré comme contrôlé alors que les vérifications ne sont pas terminées sur certains impôts comme l'ISF. En outre, le caractère dissuasif de ces contrôles n'est pas évident car les contribuables n'en connaissent généralement pas l'existence.

L'accent mis ces dernières années sur les contrôles à finalité budgétaire ou répressive est allé un peu trop loin, au détriment de la finalité dissuasive et de l'égalité devant l'impôt. En effet, certains secteurs d'activité, certaines catégories de contribuables, certains dispositifs dérogatoires et certains impôts sont moins contrôlés que d'autres, parce que c'est plus difficile et moins immédiatement rentable en termes budgétaire ou répressif. Ce mode de pilotage peut conduire à sanctionner non pas les comportements les plus répréhensibles mais les plus faciles à appréhender. En outre, si le contrôle est durablement moins dissuasif, son rendement budgétaire peut aussi baisser à terme.

Il ne s'agit pour autant ni d'augmenter les effectifs pour étendre la couverture du contrôle, ni de revenir sur les objectifs budgétaires et répressifs, mais d'inciter davantage les agents à traiter les dossiers difficiles. Les programmes sont en effet souvent établis en pratique en considérant que chaque vérificateur doit faire 12 contrôles externes par an sans guère de modulation selon leur difficulté. Dans les statistiques, chaque contrôle est compté pour 1 indépendamment de sa lourdeur. Il n'est pas normal qu'un contrôle de prix de transferts demandant plusieurs mois de travail compte autant, dans l'appréciation des performances collectives ou individuelles, qu'un contrôle portant sur la date d'exigibilité de la TVA qui prend une journée de travail.

A la suite de l'enquête de la Cour, la DGFIP a exprimé son intention de suivre les contrôles les plus complexes à travers un indicateur de performances spécifique, en cours de finalisation à la date à laquelle le présent rapport a été arrêté, et de mieux les prendre en compte dans les objectifs individuels donnés aux agents.

6 - Délocaliser les contrôles sur les agents des impôts

Les agents des services fiscaux doivent être exemplaires au regard de leurs obligations fiscales et, dans un référé de 2004 au ministre des finances, la Cour avait noté une grande hétérogénéité des modes de contrôle de leurs déclarations. Les 75 000 agents de l'ancienne direction générale des impôts font désormais l'objet d'un contrôle sur pièces tous les trois ans, mais ils ne débouchent qu'exceptionnellement sur des redressements ou sur des contrôles externes.

Un échantillon de 41 dossiers d'agents contrôlés a été examiné dans le cadre de l'enquête de la Cour et des anomalies ont été détectées dans 7 d'entre eux, notamment des vérifications moins approfondies et des décisions plus clémentes que pour d'autres contribuables¹¹⁸. Dans un de ces cas, un cadre supérieur avait choisi lui-même l'agent chargé de vérifier sa déclaration.

Ces contrôles sur pièces sont toujours effectués par des vérificateurs en poste dans le même département que l'agent contrôlé, parfois dans un service voisin. Les directeurs des directions des services fiscaux sont ainsi toujours contrôlés par des agents placés sous leur autorité. Pour prévenir les risques liés à cette trop forte proximité entre vérificateurs et agents vérifiés, la Cour recommande que la DGFIP délocalise ces contrôles dans un autre département.

B - Des insuffisances dans la justification des décisions

Les redressements et pénalités doivent être motivés, sous peine d'être annulés par les tribunaux. Bien que cette motivation soit parfois succincte, les avis des commissions consultatives et les jugements des tribunaux sont favorables à l'administration dans la grande majorité des cas. Ce constat doit toutefois être interprété avec précaution car il peut refléter la prudence des services face à des dossiers complexes et un ciblage des redressements et sanctions sur les cas les plus simples.

Les décisions de ne pas rectifier une déclaration, de ne pas sanctionner un manquement ou de revenir sur les redressements et les sanctions sont en revanche très mal justifiées.

La décision est insuffisamment justifiée dans 8 % des dossiers examinés, (4 % pour les contrôles sur pièces et 15 % pour les contrôles externes), mais ce taux est beaucoup plus élevé lorsque les droits et pénalités sont remis (33 % en cas de transaction).

118) Les sommes concernées sont modiques.

1 - Une majoration pour mauvaise foi mal justifiée

La majoration de 40 % pour mauvaise foi, ou manquement délibéré, marque la frontière entre le redressement d'erreurs involontaires et la répression de la fraude fiscale intentionnelle. Il revient aux vérificateurs de prouver la mauvaise foi des contribuables. C'est bien souvent très difficile et l'administration centrale leur conseille de se référer à une jurisprudence pour le moins fluctuante qui ne donne que des critères très généraux (importance et durée de l'infraction, connaissance de l'irrégularité commise en raison du statut social du contribuable...).

L'enquête de la Cour montre qu'il n'y a pas de doctrine claire. Dans plusieurs dossiers examinés, il est difficile de comprendre pourquoi cette majoration a été ou non appliquée et pourquoi, dans certains cas, elle a été ramenée à 10 ou 20 % par voie de transaction.

Aucune pénalité n'a été appliquée à un joueur de football qui a déposé sa déclaration en omettant les 138 000 € versés par son club.

2 - Des remises de droits et pénalités souvent non justifiées

L'administration peut remettre gracieusement les impôts directs rappelés si le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence. Cette possibilité a été étendue en pratique aux entreprises en situation financière difficile. L'administration centrale demande aux services une analyse précise de la situation du contribuable avant toute remise, mais cette analyse ne se trouve pas toujours dans les dossiers et elle est particulièrement succincte quand elle s'y trouve.

La remise gracieuse des pénalités est aussi possible et n'est pas limitée aux cas de gêne, mais les services n'ont pas d'indications précises sur ses conditions d'attribution et, en pratique, elle est très peu motivée.

L'administration a plutôt intérêt à passer une transaction avec le contribuable s'il n'est pas dans une situation financière difficile car il doit alors s'engager à payer les sommes restant dues selon un calendrier précis et renoncer à tout recours contentieux.

Les instructions de l'administration centrale sur les conditions dans lesquelles les transactions sont souhaitables et sur les montants qui peuvent être remis sont très vagues et, dans le tiers des dossiers de transaction examinés au cours de l'enquête, les justifications sont inexistantes ou totalement insuffisantes.

Dans un des cas examinés, le seul motif avancé pour remettre la moitié de la majoration de 40 % et la totalité d'une amende pour fausses factures est que le contribuable avait payé les droits rappelés. Le vérificateur a ajouté que d'autres sanctions auraient pu être appliquées mais ne l'ont pas été et qu'une remise plus importante pouvait donc difficilement être envisagée.

Il apparaît aussi que les montants remis, rapportés aux pénalités initiales, sont très variables sans raison apparente et que les décisions peuvent être prises sans contrôle hiérarchique. Dans un cas, le dossier aurait dû être soumis au ministre, compte tenu de son montant, mais ne l'a pas été.

3 - Un contrôle interne à renforcer

Si les décisions faisant grief aux contribuables sont motivées, c'est rarement le cas de celles qui lui sont favorables et qui risquent donc d'être prises de façon arbitraire. Il est certes impossible de définir a priori toutes les situations justifiant la remise de droits et pénalités. Il serait encore plus difficile de déterminer précisément les critères d'application de la majoration pour mauvaise foi, celle-ci devant s'apprécier au cas par cas.

Il ne s'agit donc pas de multiplier les instructions aux services, qui ne prendront jamais assez en compte la diversité des situations individuelles, mais de renforcer le contrôle interne. Si ces décisions n'ont pas à être justifiées au contribuable, elles doivent néanmoins pouvoir être contrôlées et les agents qui les prennent doivent en rendre compte.

Le renforcement du contrôle interne est aussi nécessaire pour s'assurer de la qualité des investigations menées par les vérificateurs et passe par une meilleure traçabilité de ces investigations.

Les agents sont encadrés dans les brigades de vérification par des supérieurs hiérarchiques qui visent beaucoup de pièces de procédure. Toutefois, ce contrôle interne de premier niveau ne suffit pas et doit être conforté par un contrôle de deuxième niveau exercé a posteriori par des inspecteurs qui ne sont pas dans la ligne hiérarchique des vérificateurs. Or celui-ci porte en pratique surtout sur la gestion et le recouvrement de l'impôt, et trop peu sur le contrôle fiscal (seulement 5 % des contrôles de deuxième niveau ont concerné le contrôle fiscal en 2008 et il n'y en a quasiment aucun dans les directions de contrôle fiscal). En outre, le contrôle interne de premier niveau sur le contrôle sur pièces est lui-même faible.

La Cour, qui a déjà fait des observations similaires sur la procédure d'établissement des bases cadastrales¹¹⁹, recommande un renforcement du contrôle interne du contrôle fiscal. Elle prend acte de la volonté exprimée par le directeur général de la DGFIP de suivre cette recommandation.

C - Un rendement budgétaire améliorable

1 - Une faible croissance des rappels et pénalités

Les droits rappelés et les pénalités appliquées se sont élevées à 15,6 Md€ en 2008 contre 15,0 Md€ en 1998, soit une croissance annuelle moyenne de 0,5 % en euros courants. Ils représentaient 4,1 % des impôts et taxes prélevés par l'Etat et les administrations publiques locales en 2008 contre 5,1 % en 1998. Ce constat peut traduire une amélioration du civisme fiscal, mais aussi une moindre efficacité du contrôle.

Les résultats budgétaires du contrôle sur pièces ont augmenté alors que ceux du contrôle fiscal externe sont restés à peu près stables sur cette période. Le nombre de contrôles externes à finalité budgétaire¹²⁰ est resté à peu près le même et leur rendement a diminué en euros constants. Il ne s'agit donc pas d'accroître le nombre des contrôles budgétaires au détriment des contrôles dissuasifs ou répressifs, mais d'améliorer leur rendement par une modernisation des méthodes de programmation et de contrôle.

Il importe aussi de noter que ce rendement exprimé en termes de montants des droits rappelés et pénalités appliquées est trompeur du fait de taux de recouvrement anormalement faibles.

2 - Un recouvrement de moins de la moitié des créances

Dans une communication de 2007 à la commission des finances du Sénat, la Cour a souligné la faiblesse du taux de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal. Parmi les facteurs pouvant l'expliquer, elle notait particulièrement le manque de coordination entre les services chargés du contrôle (dans l'ancienne direction générale des impôts) et du recouvrement (dans l'ancienne direction générale de la comptabilité publique). Depuis lors, la coordination entre ces services a été améliorée avec notamment des échanges plus systématiques d'informations et la création de pôles communs de recouvrement. La fusion des services des impôts et de la comptabilité publique parachèvera ces rapprochements.

119) Rapport public annuel de 2009 ; chapitre sur « l'assiette des impôts locaux ».

120) Contrôle fiscal externe sur des contribuables dont les recettes et revenus sont supérieurs à certains seuils et qui ne sont pas répressifs.

Les résultats sont néanmoins décevants si on considère l'indicateur retenu par la DGFIP qui rapporte les créances recouvrées à la fin d'une année N aux droits et pénalités mis en recouvrement en N-2 à la suite de contrôles fiscaux externes¹²¹.

Les créances de contrôle fiscal externe

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Droits et pénalités émis (Md€)	9,9	9,9	9,8	9,9	10,5	9,6
Part recouvrée (%) sur les émissions de l'année n-2	43,8	47,0	42,9	40,3	44,5	37,9

Source : rapports annuels de performance

Ce taux de recouvrement est assez erratique d'une année à l'autre, souvent du fait d'opérations exceptionnelles, et sa chute de 44,5 % en 2007 à 37,9 % en 2008, alors que la cible retenue par la DGFIP était de 43 %, sera suivie d'une remontée en 2009. Il reste néanmoins que, sur le moyen terme, aucune amélioration n'est perceptible.

Le recouvrement est particulièrement mauvais sur les pénalités, avec un taux de 13 % et même seulement 2 % sur les pénalités infligées par la direction nationale des enquêtes fiscales aux entreprises participant à des fraudes graves à la TVA intracommunautaire (carrousels). La chute du taux global en 2008 résulte pour partie d'une forte croissance des pénalités infligées par cette direction en 2006. Au-delà du problème budgétaire, cela remet en cause la finalité répressive du contrôle fiscal, les sanctions n'étant pas appliquées. Le contrôle perd aussi en conséquence une partie de son caractère dissuasif.

Le recouvrement est le domaine qui connaît le plus grand retard au sein du projet Copernic de refonte des systèmes d'information sur les recettes fiscales, et il reste déconnecté du domaine du contrôle fiscal (cf. plus haut), ce qui contribue à expliquer cette situation.

Sur le total des sommes non recouvrées, 25 % sont déclarées au passif de procédures collectives. Or, le taux de recouvrement sur les sociétés en redressement ou liquidation judiciaires est seulement de 4 %. Beaucoup d'entre elles, souvent associées à des fraudes internationales de grande ampleur sur la TVA, se mettent en situation de cessation de paiement lors d'un contrôle, sont liquidées sans acquitter leur dette fiscale et réapparaissent ailleurs sous une autre forme.

121) Les créances issues des contrôles sur pièces sont mal suivies mais paraissent mieux recouvrées.

Les services fiscaux sont désarmés face à ces comportements et ne peuvent détecter à temps ces sociétés que par hasard. Il conviendrait donc d'étudier la possibilité de diffuser dans ces services des informations telles que l'identité des personnes condamnées pour fraude fiscale ou interdites de gérer, tout en prenant soin de respecter la loi informatique et liberté et de ne pas stigmatiser les chefs d'entreprise qui échouent.

Sur le total des créances non recouvrées, 15 % sont la conséquence de remises et 40 % ont été déclarées irrécouvrables. Le taux de recouvrement pourrait être amélioré si les remises étaient plus justifiées (cf. supra) et si la procédure de mise en recouvrement était plus rapide.

3 - Des gains de productivité limités

Le coût du contrôle fiscal est estimé à 1,3 Md€, soit 27 % du coût de gestion des impôts et 0,4 % des recettes fiscales. Les droits et pénalités se montant à 15,6 Md€ et même en tenant compte d'un taux de recouvrement de l'ordre de seulement 40 %, le contrôle fiscal est financièrement très rentable pour l'Etat.

Il pourrait toutefois l'être encore plus, tout en améliorant la couverture du tissu fiscal et les fonctions dissuasive et répressive du contrôle, si les déficiences mises en avant par la Cour étaient réduites et si la productivité était améliorée.

Les brigades de contrôle fiscal externe, pour lesquels les données sont plus fiables, ont vu leurs effectifs (4500 agents) baisser de 0,2 % par an de 2000 à 2008 en moyenne et le nombre de contrôles augmenter de 0,4 %. Les gains de productivité par personne ont donc été limités à 0,6 % par an. La productivité horaire a davantage progressé compte tenu de la réduction de la durée du travail intervenue en 2001 et 2002.

Celle-ci s'est toutefois aussi accompagnée d'une modification de la répartition des contrôles avec une diminution de 3 % des vérifications générales de comptabilités d'entreprises, plus longues et plus difficiles, et une augmentation de 63 % des vérifications ponctuelles, plus courtes et plus simples entre 2000 et 2008. Si les contrôles étaient valorisés en fonction de leur difficulté, les gains de productivité apparaîtraient en réalité plus faibles. Le ratio de 12 vérifications par an et par agent est resté en pratique le même malgré la réduction du temps de travail, mais les contrôles ont été réorientés vers les plus faciles, ce qui a permis de maintenir le nombre total de vérifications autour de 52 000.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Depuis plusieurs années, la DGFIP assigne surtout des objectifs de rendement financier et de répression des fraudes au contrôle fiscal. La priorité donnée à ces deux objectifs a contribué à orienter les contrôles vers les erreurs et fraudes les plus faciles à détecter et à sanctionner. Il en résulte une couverture plus inégale des différentes catégories de contribuables et de dispositifs fiscaux par le contrôle fiscal.

Il convient donc de redonner plus de poids à une couverture plus complète du tissu fiscal et à la finalité dissuasive du contrôle, tout en améliorant ses résultats en termes de rendement budgétaire et de répression des fraudes. Ces objectifs peuvent être atteints simultanément car, si les évolutions techniques et économiques de la société rendent le contrôle fiscal plus difficile, les nouvelles technologies peuvent en améliorer la productivité. Les outils et méthodes des services fiscaux peuvent à l'évidence être encore améliorés. L'organisation des services est trop complexe et peu propice à un pilotage efficace. Elle est mal adaptée au traitement des dossiers complexes.

La Cour souligne que les difficultés du contrôle fiscal tiennent aussi à la complexité et à l'instabilité croissantes de la législation fiscale, notamment à la multiplication des dispositifs dérogatoires.

Son enquête a également mis en évidence des insuffisances dans le contrôle interne du contrôle fiscal. Les investigations des vérificateurs sont difficiles à tracer, mais les informations disponibles dans les dossiers montrent qu'elles sont parfois insuffisantes. Les décisions qui conduisent à réduire les redressements et les pénalités, ou à ne pas en appliquer, ne sont pas systématiquement justifiées.

Des initiatives importantes ont été récemment annoncées par le Gouvernement pour renforcer le contrôle fiscal (coordination entre les services, lutte contre l'utilisation abusive des paradis fiscaux...). La Cour en prend acte et recommande d'aller plus loin sur la base de ses analyses et recommandations. La fusion des services des impôts et de la comptabilité publique est l'occasion de progresser sur les indicateurs, les méthodes et l'organisation.

Les principales recommandations de la Cour sont les suivantes :

- accélérer l'adaptation des outils et méthodes aux évolutions techniques et économiques, en matière de programmation, d'une part, et plus particulièrement en matière de contrôle des comptabilités informatisées, des impôts sur le patrimoine et des opérations internationales, d'autre part ;

- mieux valoriser la complexité des dossiers et la fonction dissuasive du contrôle fiscal dans la démarche de performance ;

- mieux couvrir l'ensemble des contribuables, des impôts et des dispositifs dérogatoires tout en améliorant les résultats du contrôle fiscal en termes de rendement budgétaire et de répression des fraudes ;

- renforcer le contrôle interne, notamment à travers une meilleure traçabilité des investigations des vérificateurs et des décisions favorables aux contribuables ;

- délocaliser dans un autre département le contrôle des obligations déclaratives des agents des impôts ;

- accélérer l'intégration et la modernisation des systèmes d'information, notamment pour ce qui concerne l'articulation entre le contrôle et le recouvrement des impôts ;

- mieux individualiser les fonctions de contrôle des impôts par rapport aux fonctions de gestion et rapprocher davantage les services de contrôle au sein des directions des services fiscaux pour favoriser une approche globale et cohérente des impôts dus par les contribuables.

**RÉPONSE DU MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS,
DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT**

L'insertion sur les « méthodes et les résultats du contrôle fiscal », destinée à figurer dans le prochain rapport public annuel de la Cour, appelle de notre part les remarques suivantes.

Le contrôle fiscal s'inscrit dans le cadre de la lutte contre les fraudes aux finances publiques, qui comporte des enjeux économiques et budgétaires majeurs, et qui relève aussi de l'exigence d'équité et de bonne application de la loi. Le Président de la République et le Premier Ministre m'ont confié la responsabilité de cette mission dans la lettre qu'ils m'ont adressée le 11 octobre 2007, et j'y attache pour ma part une importance prioritaire.

En termes quantitatifs, le nombre de contrôles fiscaux sur place effectués en 2008 s'est élevé à 52.010 opérations. Dans ce cadre, 47.844 vérifications ont été conduites dans des entreprises de toute taille. S'agissant des particuliers, 4.166 procédures d'examen de situation fiscale personnelle ont été menées à bien.

Parmi ces opérations, 2.163 contrôles ont été assurés par les directions à compétence nationale de la DGFIP, 15.789 par les services interrégionaux, et 34.058 au niveau départemental.

Par ailleurs, les services de la DGFIP ont établi plus de 1,3 millions de taxation depuis le bureau.

En particulier, 30 % des opérations de contrôle sur place ont visé des comportements frauduleux. Ils représentent 2,5 milliards d'euros de droits et 1,86 milliards d'euros de pénalités environ.

L'administration a proposé à la commission des infractions fiscales 1.029 dossiers de poursuites correctionnelles, dont 992 ont été transmis à la justice.

Au plan financier, le montant total des rappels issus du contrôle fiscal, incluant les droits et pénalités, a été de 15,6 milliards d'euros en 2008.

Les contrôles conduits ont permis d'asseoir 12,7 milliards d'euros d'impositions éludées.

7,1 milliards d'euros de droits ont été rappelés dans le cadre des opérations sur place, dont 2,5 milliards d'euros de taxe sur la valeur ajoutée et 2,3 milliards d'euros d'impôt sur les sociétés.

En termes de moyens, 12.600 agents de la DGFIP sont mobilisés sur l'ensemble des aspects de cette mission : recherche, contrôle du bureau, et opérations sur place. En particulier, on compte parmi eux environ 5.000 vérificateurs répartis sur tout le territoire, dont la très grande majorité est placée au sein de 600 brigades de vérification.

Le Gouvernement a pris de nouvelles mesures en matière de contrôle fiscal pour lutter contre les paradis fiscaux. Avec la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, nous avons signé des conventions ou accords d'échanges d'information avec dix neuf¹²² Etats et territoires qui refusaient jusqu'à présent cette forme de coopération.

Nous avons présenté en 2008 des dispositions législatives pour renforcer l'efficacité du contrôle à l'encontre des fraudes utilisant les paradis fiscaux, en prolongeant le délai de prescription. Le collectif de 2009 prévoit un ensemble de mesures destinées à pénaliser les montages reposant sur les Etats et territoires non coopératifs, et inciter ces derniers à pratiquer une coopération effective.

Par ailleurs, j'ai présenté cette année des mesures permettant de taxer plus efficacement les revenus issus de trafics illicites. Leur mise en œuvre sera accompagnée du déploiement de cinquante agents des impôts dédiés au contrôle fiscal dans les quartiers sensibles.

Enfin, je conduirai en 2010 la mise en place de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, adoptée par le Parlement dans le dernier collectif. Elle permettra de disposer à l'avenir de moyens nouveaux et efficaces pour lutter contre les fraudes les plus graves.

C'est donc avec la plus grande attention que j'ai examiné le projet de rapport transmis, qui appelle les observations suivantes.

I. Périmètre du rapport

A titre liminaire, compte tenu de la rigueur méthodologique qui s'attache aux travaux de la Cour des Comptes, je vous précise que le champ d'étude des auditeurs s'est limité, comme il avait été annoncé, aux services de la direction générale des finances publiques en charge du contrôle fiscal au niveau départemental et interrégional. Les investigations sur pièce et sur place, les auditions, le relevé d'observations provisoires, n'ont porté que sur eux.

122) Jersey, Guernesey, Ile de Man, Iles vierges britanniques, Andorre, Gibraltar, Liechtenstein, Saint-Marin, Iles Caïman, Bermudes, Iles turques et caïques, Bahamas, Bahrein, Luxembourg, Suisse, Belgique, Malaisie, Singapour, Hong Kong

En revanche, les problématiques liées aux directions à compétence nationale de contrôle fiscal, qui sont à l'évidence complexes, sont évoquées dans votre projet de rapport pour la première fois et sur la simple base d'un examen des statistiques.

II. Stratégie et méthodes

Sur le fond, le projet de rapport relève de nombreux points positifs sur des actions en cours au sein de la direction générale des finances publiques.

Les rapporteurs valident la pertinence des principales orientations stratégiques : le développement de la programmation d'initiative en matière de contrôle sur pièces, l'intérêt de l'approche corrélée des revenus et du patrimoine pour les particuliers présentant des enjeux financiers importants, le renforcement de la vérification des comptabilités informatisées, l'accent mis sur les problématiques internationales.

Ils rappellent également les efforts faits par l'administration centrale pour assurer un soutien méthodologique aux services à travers des boîtes à outils. Les travaux en la matière portent désormais sur le contrôle fiscal externe, avec l'élaboration d'un outil de suivi interactif, assorti de fiches de méthode actualisées et complétées.

Enfin, ils soulignent l'importance de la coopération avec les autres administrations. Afin de progresser sur ce point, que je considère comme essentiel, j'ai institué en 2008 la délégation nationale à la lutte contre la fraude qui est désormais chargée de coordonner l'ensemble des actions en la matière. La direction générale des finances publiques participe activement à ces travaux de mutualisation et de coordination, tant au niveau central que sur le terrain dans le cadre des comités locaux.

Par ailleurs, certaines des recommandations du projet de rapport paraissent particulièrement utiles, et seront mises en application au sein de la DGFIP.

En premier lieu, les rapporteurs préconisent de valoriser la conduite d'investigations complexes au sein des services (fiscalité internationale, comptabilités informatisées, reconstitution de recettes). A cet effet, mes services ont engagé la mise au point d'un indicateur de performance, dont les caractéristiques sont en cours de finalisation.

De même, la recommandation de dispenser à tous les enquêteurs une formation à la recherche sur internet est actuellement en cours de concrétisation.

En revanche, le jugement porté par le projet de rapport sur le contrôle sur pièces des particuliers, selon lequel l'exploitation des déclarations serait insuffisante, semble injustifié dans le contexte de la mise en place depuis 2006 de la déclaration pré-remplie. Un grand nombre de recoupements sont automatisés à travers des traitements de masse. Les rapporteurs soulignent d'ailleurs la progression des résultats budgétaires qui en résulte.

Le déploiement de l'application informatique de sélection SIRIUS PART a aussi permis de progresser en matière de programmation du contrôle des particuliers. Au cours de la période, son utilisation a progressé de 20 % et les droits en résultant de 71 %.

Enfin, le projet de rapport comporte le constat selon lequel l'efficacité du contrôle sur pièces des particuliers serait limitée à cause d'un manque global de ténacité de l'administration dans l'appréciation des justificatifs produits. Cette appréciation n'est pas fondée dans sa généralité. Au demeurant, dans l'exemple illustrant cette critique, les diligences accomplies par le service ne répondaient pas aux prescriptions.

III. Structures et organisation

S'agissant des structures, je partage vos recommandations tendant à repositionner les directions interrégionales de contrôle fiscal, compte tenu de leur caractère spécialisé, en tant que chefs de file au niveau territorial afin de renforcer la professionnalisation et le pilotage de la mission. Des mesures seront prises en ce sens dans le cadre des prochains plans interrégionaux de contrôle fiscal (PICF).

Ainsi, le projet de rapport recommande de mettre en place au niveau interrégional des référents sur des domaines spécifiques de la fiscalité permettant de mieux structurer les réseaux d'expertise, et d'évoluer vers la spécialisation d'équipes de contrôle sur des problématiques ou fraudes complexes. Cette piste sera intégrée dans les PICF.

Enfin, la fusion des administrations des impôts et de la comptabilité publique, que je conduis depuis 2008, va permettre de mieux recouvrer les créances fiscales. A cet effet, des travaux visent à harmoniser au plan juridique les procédures. Par ailleurs, des pôles spécialisés dans le recouvrement offensif sont en cours de mise en place, avec vocation à prendre en charge une partie des dossiers issus des contrôles.

En revanche, en ce qui concerne la recommandation portant sur la spécialisation des équipes chargées du contrôle sur pièces des personnes physiques, plus qu'une nouvelle réforme de structure, je privilégie une démarche de professionnalisation fondée sur le développement d'une approche globale de la situation du contribuable en promouvant un contrôle corrélé du patrimoine et des revenus.

IV. Pilotage

Le contrôle fiscal fait l'objet d'un dispositif de pilotage visant à développer les actions les plus pertinentes par rapport au contexte :

- *l'administration centrale détaille, dans une note d'orientation triennale, les mesures stratégiques à prendre dans les domaines prioritaires (lutte contre la fraude, amélioration des relations avec le contribuable, progression du contrôle informatisé, problématiques de fiscalité internationale, etc.) ;*
- *la mise en œuvre de ces orientations est déclinée et suivie par les délégués du directeur général dans le cadre des plans interrégionaux de contrôle fiscal*
- *chaque direction départementale, sur la base du PICF et au vu du contexte local, conduit son plan annuel, reposant sur l'analyse du tissu et la définition d'axes de contrôle. Elle programme les opérations externes en fonction des enjeux fiscaux.*

Dans ce contexte, la proposition de fixer au niveau central des axes prioritaires de programmation ciblés sur des dispositions fiscales ou des secteurs particuliers, et donc des contribuables identifiés, me semble présenter des difficultés importantes.

Son efficacité n'est pas avérée. Elle risque en effet de détourner les moyens qui pourraient être consacrés à d'autres dossiers comportant potentiellement plus d'enjeux. Par ailleurs, elle est difficilement compatible avec la demande, que je partage, d'assurer une meilleure couverture du tissu fiscal.

Enfin, sur le principe, la logique consiste à programmer un dossier au regard de ses enjeux en termes de contrôle fiscal. Afficher au niveau national un ciblage sur certaines catégories de la population risquée, à l'inverse, de susciter un refus de l'impôt, à rebours des efforts engagés de longue date pour développer le civisme fiscal.

En ce qui concerne plus particulièrement les dépenses fiscales, la DGFIP les prend en compte dans le cadre de la programmation, en évaluant au cas par cas les risques et des enjeux fiscaux. Conformément à

voire recommandation, je souhaite qu'elle fasse preuve d'une particulière vigilance en la matière.

En revanche, il ne semble pas opportun en la matière de fixer des axes nationaux visant à contrôler tous les bénéficiaires d'une mesure favorable.

Le projet de rapport comporte le constat que le mode de pilotage par finalités (dissuasive, budgétaire, répressive) pourrait conduire à sanctionner non pas « les comportements les plus répréhensibles mais les plus faciles à appréhender » et que les « investigations seraient parfois trop rapides ». Compte tenu de ce biais, il évalue les gains de productivité à un niveau très faible.

Cette appréciation me semble inexacte. La part des contrôles comportant des investigations complexes (fiscalité internationale, comptabilités informatisées, reconstitution de recettes), estimée à partir d'un calcul rétrospectif de l'indicateur de complexité, a en effet augmenté de 7 points entre 2000 et 2008, période au cours de laquelle la réduction du temps de travail a été mise en œuvre.

Cela étant, l'application de suivi du contrôle fiscal, ALPAGE, est centrée sur les redressements réalisés. Elle ne fait pas complètement apparaître les investigations, sauf certaines problématiques spécifiques. Les informations statistiques relevées ne permettent donc pas de tirer des conclusions fiables et exhaustives.

Enfin, comme l'indique le rapport, le nombre de contrôles ciblés, plus légers, a augmenté entre 2000 et 2008 de 63 %. Cela étant, cette augmentation ne correspond qu'à une progression de 3.293 dossiers (soit de 5.192 à 8.485) sur l'ensemble des contrôles. De plus, leur part dans le volume total des opérations a augmenté de 11 % en 2000 à 17 % en 2008, donc seulement 6 points. Au demeurant, ce rééquilibrage est parfaitement justifié car il témoigne d'une meilleure efficacité, les moyens étant adaptés aux enjeux en raison du ciblage réalisé.

S'agissant de l'insuffisance du contrôle des taxes annexes¹²³, il convient de rappeler que des consignes ont été données pour qu'une opération ciblée soit engagée si des anomalies les concernant ont pu être détectées à l'occasion d'un contrôle sur pièces du dossier. De plus, elles doivent systématiquement être contrôlées dans le cadre des vérifications de comptabilité générale.

¹²³) Taxes d'apprentissage, de dépense de publicité, sur les bureaux, d'abattage, en faveur du centre national de la cinématographie...

En outre, quelques rappels aux fortes répercussions financières sont opérés par les directions nationales en la matière, avec une forte dimension dissuasive.

V. Poursuites pour fraude fiscale

Le rapport critique le fait que les poursuites pour fraude fiscale seraient concentrées sur certains secteurs, comme le bâtiment, et contribuables peu enclins à se défendre.

Je partage la demande que vous exprimez d'une amélioration de la diversité des secteurs socio-professionnels et des procédés visés par les plaintes pour fraude fiscale. Il s'agit d'une priorité, présentée aux services comme telle.

Cependant, la programmation des contrôles fiscaux résulte de considérations objectives sur les probabilités de fraude dans telle entreprise, et en aucun cas de l'absence de défense attendue de la part du contribuable, pas plus que de son origine géographique, comme le projet de rapport semble l'indiquer.

Dans ce contexte, la présence de l'administration sur le bâtiment résulte de la persistance de fraudes importantes, souvent peu complexes mais très efficaces. La délégation interministérielle à la lutte contre le travail illégal l'a d'ailleurs classé parmi ses secteurs prioritaires de contrôle. Faute d'intervention de la DGFIP et des organismes sociaux, certains opérateurs pourraient poursuivre leurs activités dans la méconnaissance totale de l'ensemble de leurs obligations légales.

Enfin, s'agissant de la technique du « pastillage » des dossiers pénaux, sur laquelle le projet de rapport s'interroge, elle est nécessaire pour s'assurer que le service, durant les opérations sur place, réunit les éléments matériels et intentionnels du délit afin de les présenter au juge. Elle permet de garantir la qualité des investigations et de la procédure, la matière répressive justifiant une exigence toute particulière.

Elle constitue donc un moyen de permettre la répression de fraudes plus diverses et plus complexes, ce qui va dans le sens des rapporteurs.

VI. Contrôle interne

Les rapporteurs prennent acte des mesures engagées, dans la ligne de leurs recommandations, pour renforcer le contrôle interne sous l'angle de la traçabilité, en particulier dans le cadre des investigations sur place et à l'occasion des transactions.

Toutefois, la critique selon laquelle les décisions d'absence d'application des pénalités ou de remise seraient « non justifiées » n'est pas exacte. En effet, sur les dossiers examinés par les rapporteurs, les

explications utiles ont été apportées, même si certains présentaient au plan formel une traçabilité insuffisante.

De même, le traitement des dossiers fait l'objet d'une étroite supervision. En pratique, les équipes de contrôle fiscal externe sont formées de huit à dix vérificateurs, de catégorie A, sous la responsabilité d'un chef de brigade, cadre supérieur. Il doit assurer la validation de toutes les décisions, en particulier le visa des pièces de procédure. Il fait appel à la direction locale en fonction des enjeux financiers ou de la complexité.

En outre, ces points sont régulièrement audités au niveau des directions locales concernées ou par la mission nationale d'audit.

Par ailleurs, la réalisation d'une grille d'application de la majoration pour manquement délibéré et l'obligation d'une justification systématique des cas où elle n'est pas mise en œuvre ne semblent pas applicables.

Elle est incompatible avec la présomption de bonne foi qui bénéficie au contribuable ainsi qu'avec le principe de l'appréciation des sanctions au regard des situations individuelles, tels qu'ils ressortent de la jurisprudence.

En matière de contrôle des obligations déclaratives des agents, la remarque selon laquelle les agents de l'administration fiscale seraient plus cléments pour leurs collègues, si bien qu'ils ne « débouchent qu'exceptionnellement sur des redressements ou sur des contrôles externes », ne correspondent pas à la réalité.

L'examen effectué par les rapporteurs montre que les investigations sont menées dans des conditions identiques à celle des autres contribuables, avec dans certains cas une appréciation de l'opportunité de poursuivre des procédures pour des sommes modiques. La mémorisation des dossiers est parfois insuffisante. Les preuves des diligences accomplies dans chaque espèce ont d'ailleurs été transmises à la cour.

Par ailleurs, l'organisation actuelle du contrôle offre des garanties. Dans la majorité des cas, il est effectué par un responsable d'un grade supérieur. Par ailleurs, les personnels des directions nationales et des DIRCOFI, ainsi que ceux qui habitent dans des agglomérations importantes, sont contrôlés par des membres d'autres structures que celles où ils sont affectés.

Toutefois, il s'agit d'un domaine dans lequel je souhaite faire preuve de la plus grande exigence, compte tenu de la dimension d'exemplarité qui s'y attache. C'est pourquoi, dans le contexte de la nouvelle DGFIP, j'ai demandé que l'ensemble des options pour assurer un contrôle efficace des déclarations fiscales des agents soient examinées.
